

Rivista Trimestrale di Diritto Tributario

Tax Law Quarterly

Comitato di direzione

Fabrizio Amatucci, Massimo Basilavecchia, Roberto Cordeiro Guerra
Lorenzo del Federico, Eugenio Della Valle, Valerio Eicari
Maria Cecilia Fregni, Alessandro Giovannini
Maurizio Logozzo, Giuseppe Marini
Salvatore Muleo, Franco Paparella
Livia Salvini, Loris Tosi



G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO

2/2012

Il "ribaltamento" obbligatorio di costi
e ricavi nei consorzi, tra esasperata valorizzazione della mutualità
ed esigenze di contrasto all'abuso di diritto

*The compulsory "reallocation" of costs and receipts in consortia,
from an exacerbated valorization of mutualism
and contrast requirements up to the abuse of law*

Abstract

La sentenza della Corte di Cassazione 17 giugno 2011, n. 13295 nella quale si afferma che una società consortile, essendo caratterizzata dallo scopo mutualistico, sarebbe soggetta in ogni caso all'obbligo di ribaltare sulle imprese consorziate tutte le operazioni economiche da essa eseguite, sembra fondarsi sull'impostazione (datata) secondo cui lo scopo lucrativo e quello mutualistico sono fra loro incompatibili. Detto assunto finisce con l'inficiare l'intera sentenza e porta i giudici a non distinguere tra le commesse procacciate dalla società consortile e realizzate da una o più imprese consorziate e quelle eseguite direttamente dalla stessa società consortile con strutture proprie o indirettamente con impiego di imprese terze non consorziate e ad affermare che, in entrambe le fattispecie, il mancato ribaltamento dei ricavi e costi genera un'evasione dell'IVA.

Invero, per l'attività marginalmente e/o occasionalmente svolta in proprio dal consorzio (e non funzionale all'attività delle consorziate) non sembra corretto procedere al ribaltamento dei relativi costi e ricavi, né a ben vedere si potrebbe individuare un criterio mutualistico adeguato per operare tale ribaltamento. Sotto il profilo IVA, poi, salvo talune situazioni in cui le consorziate patiscono limitazioni all'esercizio della detrazione nelle quali si potrebbe verificare un abuso di diritto, l'omesso ribaltamento dei costi e ricavi afferenti a tale attività non altera il meccanismo di funzionamento dell'IVA essendo la stessa liquidata dalla società consortile in luogo delle consorziate.

Viene infine proposta una breve riflessione su due profili marginalmente affrontati dalla sentenza, vale a dire se la scelta della forma consortile possa configurare un abuso del diritto e fino a che punto il requisito dell'inerenza possa essere utilizzato per disconoscere i costi ribaltati dalla società consortile sulle imprese consorziate.

Parole chiave: consorzio, ribaltamento, IVA, scopo mutualistico, inerenza, abuso di diritto

The decision of the Italian Supreme Court (ISC) No. 13295 of June 17, 2011, which established that a consortium – having a mutual aim – shall be subject in any case to the duty of shifting on the associated companies all its economic operations, seems to be based on the (traditional) approach that considered incompatible lucrative and mutualistic aims. This assumption i. risks to undermine the entire decision and brings the judges to confuse the orders gathered by the consortium and processed by one or more associated companies, with the ones processed directly by the consortium through its structures or indirectly relying on third non-associated companies, and ii. leads to consider that, in both cases, the absence of shifting profits and costs generates a VAT evasion.

Indeed, whether the activity is marginally and/or occasionally performed by the consortium itself (and it is not functional to the associated companies' activity), it does not seem correct to shift costs and profits on associated companies nor an adequate mutualistic criterion is easily identifiable. Under the VAT perspective – with the exception of certain situations where the associated companies suffer limitations to the right of deduction, which may realise an abuse of law – the absence of shifting profits and costs concerning such activity does not alter the VAT functioning mechanism, since the tax is paid by the consortium instead of the associated companies.

Finally, two marginal aspects of the decision should be analysed: if the choice of the consortium is capable of setting up an abuse of law and to which extent the inherence principle shall be used for denying the legitimacy of costs shifted to the associated companies.

Keywords: *consortium, shifting of costs, VAT, mutual aim, inherence, abuse of law*

SOMMARIO:

1. Il caso esaminato dalla Corte. – 2. La rilevanza fiscale della distinzione tra attività assunte dal consorzio e svolte dalle consorziate e attività autonomamente svolte ed eseguite dal consorzio. Possibile estraneità di quest'ultime allo scopo mutualistico principalmente perseguito dal consorzio e conseguente erroneità del "ribaltamento" di costi e ricavi. – 3. La Corte sembra non escludere la rilevanza fiscale della provvigione riconoscibile al consorzio in base agli artt. 3, comma 3 e 13 del decreto IVA. Tale norma appare tuttavia inconferente per le attività autonomamente svolte dal consorzio. – 4. Il ribaltamento deve avvenire nel rispetto del divieto di abuso del diritto e del principio di inerenza. L'assunzione della forma consortile non può configurare di per sé un abuso del diritto.

1. Il caso esaminato dalla Corte

Nella sentenza in rassegna la Corte di Cassazione viene chiamata a decidere

sulla legittimità del comportamento di una società consortile per azioni, la quale, acquisite le commesse da terzi, in taluni casi, le affidava alle consorziate per l'esecuzione, in altri, provvedeva ad eseguirle direttamente con la propria struttura organizzativa o, comunque, tramite affidamento a soggetti terzi non consorziati.

Nel primo caso, la società consortile emetteva fattura nei confronti del committente per l'intero importo pattuito, ma ribaltava solo una parte degli importi incassati sulle consorziate che avevano eseguito i lavori. La differenza, trattenuta a titolo di provvigione dal mandatario senza rappresentanza, veniva imputata dalla società consortile alla copertura dei propri costi di gestione e, a detta dell'Agenzia, compensata sotto il profilo IVA con tali costi che, a loro volta, non venivano rifatturati dalla società consortile alle consorziate.

Quando, invece, la società consortile, assumeva ed eseguiva autonomamente le commesse, non provvedeva a ribaltare sulle consorziate i relativi costi e ricavi, ma compensava gli stessi (nella loro sintesi dell'utile) con i costi generali a cui le consorziate dovevano partecipare¹, realizzando, ancora una volta per l'Agenzia, una compensazione inaccettabile sotto il profilo IVA.

A seguito dei rilievi della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate recupera nei confronti del consorzio solamente² la maggiore IVA relativa agli importi ribaltati in modo occulto sulle consorziate (tramite la compensazione), ma non fatturati alle stesse.

Adite le vie giudiziarie il consorzio vedeva riconosciuta la legittimità della procedura seguita, tanto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino, quanto da quella Regionale del Piemonte.

L'Agenzia delle Entrate rimetteva la questione al Giudice di legittimità chiedendo la cassazione della decisione della Commissione Tributaria Regionale principalmente:

a) per violazione e falsa applicazione dell'art. 2602 c.c., dell'obbligo di fatturazione di cui all'art. 21, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e del principio generale del divieto di abuso del diritto desumibile dall'art. 37 *bis*, D.P.R. n. 600/1973 laddove, accertato che la società consortile applicava le procedure sopraccitate, negava che la stessa, per sua natura mutualistica, priva di scopo di lucro e neutrale, avesse l'obbligo di ribaltare (con relativo obbligo di fatturazione) sulle consorziate tutti i costi generali di gestione e i costi specifici relativi alle singole commesse;

¹ In alcuni punti il testo della sentenza non risulta particolarmente chiaro. Ciò accade anche nell'esposizione dei fatti in causa, laddove in merito al modo di operare della società consortile nel caso di commessa autonomamente eseguita, la sentenza si limita a dire che la medesima «ometteva di ribaltare formalmente sulle consorziate (...) gli utili e i costi (...) attraverso una forma di compensazione reciproca degli utili spettanti alle consorziate e dei costi a cui le stesse dovevano partecipare». La parola utili sembra usata, infatti, impropriamente nel senso di ricavi.

² Avendo la società consortile provveduto alla definizione automatica delle imposte dirette e dell'IRAP ai sensi dell'art. 9 della L. 27 dicembre 2002, n. 289.

b) per violazione e falsa applicazione dell'art. 2602 c.c., dell'art. 3, comma 3 e dell'art. 13, comma 1 e 2, nonché dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 e del principio del divieto di abuso del diritto avendo la società consortile trattenuto indebitamente la "provvigione" sulle commesse svolte dalle consorziate senza ribaltare interamente i proventi della commessa sulle stesse (ma trattenendone una parte) applicando falsamente il regime IVA del mandatario senza rappresentanza.

Negli altri tre motivi di doglianza, in verità consequenziali ai primi due, l'Agenzia contestava, da un lato, l'erroneo rovesciamento da parte dei giudici di secondo grado sull'Agenzia dell'onere probatorio del ribaltamento specifico dei costi tra le consorziate (non potendo, per i giudici, la stessa Agenzia procedere per dati contabili aggregati) e, dall'altro, l'insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale che, in un primo momento, affermava non esservi prova degli specifici ribaltamenti e, in un secondo momento, ne descriveva invece dettagliatamente il meccanismo di funzionamento.

Per parte sua, la società consortile invocava a sostegno della correttezza del proprio agire l'autonoma soggettività della società consortile e la natura imprenditoriale della sua attività. Richiamava, inoltre, la procedura contabile suggerita dalla Nota Dir. TT. AA. 5 gennaio 1985, n. 399932 ancorché quest'ultima, ad un'attenta lettura, indichi una procedura in parte diversa da quella seguita dalla società consortile³; in particolare per quanto riguarda le spese generali che nel caso di specie, a differenza di quanto suggerito dalla Nota, sembrerebbero gravare solo sulla società e che verrebbero coperte dai minori importi rifatturati dalle consorziate alla società stessa.

La Corte di Cassazione analizza congiuntamente i motivi di ricorso ed accoglie le doglianze dell'Agenzia delle Entrate condividendo la tesi secondo cui la società consortile, attraverso la compensazione tra componenti attive e passive relative alle consorziate, ha posto in essere un ribaltamento occulto e ha, conseguentemente, evaso l'imposta sul valore aggiunto connessa agli importi compensati.

Per risolvere in tal modo il caso di specie, la Corte di Cassazione finisce con l'affermare, in ogni caso, la trasparenza dei consorzi⁴, ovvero l'obbligo per ogni

³ In tale nota, infatti, l'Amministrazione specifica che nel caso di consorzio che agisce come mandatario senza rappresentanza per l'assunzione di commesse che vengono poi eseguite dai consorziati, ciascuna impresa consorziata deve emettere fattura con applicazione dell'IVA nei confronti del consorzio in ragione dell'utilizzo del servizio consortile, mentre il consorzio, per i compensi che riceve dagli associati al fine della copertura delle spese sostenute, deve emettere regolare fattura assoggettata ad IVA. Di contro, specifica ancora l'Amministrazione nella seconda parte della nota, laddove il consorzio agisca come mandatario con rappresentanza – e non è il caso della società consortile in parola –, ciascuna impresa consorziata emetterà fattura direttamente nei confronti del committente dei lavori, mentre eventuali attribuzioni alle consorziate da parte del consorzio nell'ambito del rapporto di mandato con rappresentanza, non sono operazioni rilevanti ai fini IVA, costituendo le stesse semplice ripartizione di somme.

⁴ Nel commento si userà in modo intercambiabile il termine consorzio e società consortile, po-

consorzio costituito per gli scopi previsti dall'art. 2602 c.c. di ribaltare sulle imprese consorziate tutte le operazioni economiche da esso eseguite, sia nel caso in cui siano realizzate da una o più imprese consorziate, sia nell'ipotesi in cui siano realizzate dal consorzio stesso direttamente con strutture proprie o indirettamente con impiego di imprese terze.

Interessanti, sotto il profilo sostanziale che ci occupa, sono anche i richiami della decisione della Corte:

a) al principio affermato in precedenti pronunce⁵ per il quale le spese ribaltate non hanno "indefettibilmente" il requisito dell'inerenza di cui all'art. 75 TUIR (oggi art. 109 TUIR) dovendo ogni consorziata dimostrarne il riferimento all'attività svolta;

b) all'ulteriore questione se, nel caso di specie, il ricorso alla struttura consortile possa configurare un abuso del diritto come esplicitamente affermato dall'Agenzia nei primi due motivi di doglianza.

Entrambe le questioni non trovano uno spazio autonomo nella sentenza, purtuttavia non vengono affatto accantonate dalla Corte di Cassazione la quale, dopo aver affermato l'obbligo per il consorzio del ribaltamento dei costi e dei ricavi sulle consorziate, lo sottopone ai soli limiti per le consorziate (e non per il consorzio) dell'inerenza e della non abusività del ricorso alla struttura consortile.

2. La rilevanza fiscale della distinzione tra attività assunte dal consorzio e svolte dalle consorziate e attività autonomamente svolte ed eseguite dal consorzio. Possibile estraneità di quest'ultime allo scopo mutualistico principalmente perseguito dal consorzio e conseguente erroneità del "ribaltamento" di costi e ricavi

La Corte fonda l'obbligo del ribaltamento attraverso i richiami ad altri assunti affermati in precedenti pronunce.

In primo luogo, afferma che la soggettività del consorzio non esclude necessariamente la riferibilità alle consorziate delle attività poste in essere per il suo tramite.

In secondo luogo, che i costi della società consortile costituiscono costi propri delle consorziate affrontati dalle medesime per mezzo dello strumento consortile e

sto che, ai fini della valutazione dell'impatto della mutualità sul regime impositivo, i due istituti non presentano, a parere di chi scrive, sostanziali differenze, esistenti invece sotto altri aspetti. La stessa sentenza sottolinea, infatti, che «il volontario inserimento della "causa consortile" nella struttura societaria adottata, da parte dei consorziati, introduce necessariamente comunque una autolimitazione, almeno interna, delle disposizioni applicabili al "particolare tipo di società" prescelto: quella "consortile" (...), infatti, costituisce non solo "scopo" (come pure "oggetto") della convenzione negoziale, ma vera e propria "causa" giuridica del "contratto"».

⁵ Cass. 28 ottobre 2009, n. 22790, in Banca dati *fisconline*.

ciò perché la società consortile per sua natura e funzione non persegue un proprio interesse economico, non produce un reddito proprio, è sempre e soltanto uno strumento operativo delle consorziate. Nei confronti del fisco le operazioni del consorzio sono operazioni delle consorziate e i relativi costi, anche quelli per il mero funzionamento della struttura, sono tutti costi a carico delle consociate⁶.

Se è vero che l'indubbia soggettività tributaria delle società consortili e dei consorzi esterni⁷ non appare rilevante per escludere la riferibilità del presupposto alle consorziate piuttosto che al consorzio stesso, analoghe considerazioni non possono farsi per lo scopo mutualistico normalmente perseguito dalle strutture consortili.

Alla causa consortile viene normalmente attribuita, dalla dottrina commerciale, natura mutualistica⁸. La mutualità consortile, partendo dall'art. 2602 c.c., consisterebbe nello svolgimento o nella disciplina in comune di una o più fasi delle consorziate al fine di conseguire direttamente nelle economie delle stesse un vantaggio di natura economica concretizzantesi normalmente in maggiori entrate o minori spese per le imprese sode. Il vantaggio economico, che le consorziate non conseguirebbero senza la struttura consortile, non viene normalmente raggiunto dal consorzio e in un secondo momento distribuito alle consorziate sotto forma di utile, ma viene realizzato direttamente da queste ultime nella propria gestione quale miglioramento del proprio risultato economico⁹. Si è utilizzato volutamente l'avverbio "normalmente" posto che un tema ancora (in parte) controverso in dottrina è quello della compatibilità dello scopo mutualistico perseguito (principalmente e normalmente) dai consorzi con lo scopo lucrativo.

Se è vero che in passato si è ritenuto che la causa mutualistica fosse incompatibile con lo scopo lucrativo¹⁰, oggi tale assunto appare superato, ancorché con diverse sfumature, e ciò anche alla luce del dato normativo. Se infatti l'art. 4 della L. n. 240/1981 ha previsto per i consorzi e le società consortili, per poter fruire di una determinata agevolazione fiscale, l'obbligo di prevedere il divieto statutario di di-

⁶ Così Cass. 18 giugno 2008, n. 16410, in Banca dati *fisconline*.

⁷ Mi sia consentito sull'argomento della soggettività dei consorzi rinviare al mio INTERDONATO, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Milano, 2004, p. 35 ss.

⁸ Nel senso che i consorzi siano caratterizzati dallo scopo mutualistico perseguito v. PAOLUCCI, *I consorzi per il coordinamento della produzione e dello scambio*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da P. Rescigno, Torino, 1983, pp. 434 e 448; BORGIOLO, *Consorzi e società consortili*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da A. Cicu-F. Messineo, Milano, 1985, p. 95 ss.; VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in *Trattato di diritto commerciale e diritto pubblico economico*, diretto da F. Galgano, Padova, 1981, p. 327; MINERVINI, *La nuova disciplina dei consorzi*, in *Giur. comm.*, 1982, I, p. 873. Per ulteriori riferimenti bibliografici si rinvia a INTERDONATO, *op. cit.*, p. 174, nota 8.

⁹ Sul punto v. CAPURSO, *Agevolazioni ai consorzi e alle società consortili*, in *Giur. comm.*, 1982, I, p. 873 e BORGIOLO, *op. cit.*, p. 95.

¹⁰ Così VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 345; BELVISO, *Intervento*, in *Giur. comm.*, 1978, I, p. 329; COTTINO, *Diritto commerciale*, I, tomo II, Padova, 1999, pp. 677 e 678.

stribuzione sotto qualsiasi forma di utili alle imprese consorziate, significa che tale divieto non consegue di per sé dalla causa mutualistica e che, pertanto, un utile può essere prodotto dal consorzio¹¹. Da qui alcuni ritengono lo scopo lucrativo perseguibile solo in via secondaria¹², altri sempre in via accessoria, ma comunque non in senso soggettivo¹³; infine, altri ancora ritengono possibile il perseguimento dell'utile solo in via occasionale e solo per attività riferibili a quelle mutualistiche¹⁴.

La Corte nell'affermare l'esclusività dello scopo mutualistico ("è sempre e soltanto uno strumento operativo" delle consorziate) sembra invece escluderne la compatibilità con lo scopo lucrativo (ancorché possibile, si è detto, per la maggioranza degli Autori perlomeno limitatamente alle operazioni accessorie e/o occasionali).

La rigidità e la non attualità di tale interpretazione, su cui si fonda l'intera sentenza, appare così il principale neo della medesima, ancorché limitarsi a tale constatazione possa risultare superficiale e rendere del resto accettabile la facile controbiezione secondo la quale tale interpretazione era comunque nelle opzioni della Corte.

A parere di chi scrive, la tesi della compatibilità dei due scopi (con i limiti evidenziati) invece sembra la più fondata soprattutto se si analizzano sotto il profilo fiscale le conseguenze derivanti dalla sua applicazione al caso dei consorzi che assumono ed eseguono in proprio attività che esauriscono l'intero ciclo produttivo e non connesse ad altre attività mutualistiche. Nel caso sottoposto alla Corte vengono esaminate congiuntamente due distinte tipologie di commesse assunte dalla società consortile, tipologie che, come si vedrà tra breve, occorre invece tenere ben distinte: da un lato, le commesse assunte dalla società consortile e assegnate alle consorziate per l'esecuzione, dall'altro quelle assunte ed eseguite direttamente dalla società consortile con propria struttura organizzativa o, comunque, tramite l'affidamento ad imprese terze non consorziate.

Nel primo caso il consorzio svolge una fase del processo produttivo (coincidente con lo stadio iniziale del procacciamento e della sottoscrizione delle commesse), nel secondo l'attività consortile coincide con (ed esaurisce tale) processo.

Sotto il profilo civilistico non vi sono oramai più dubbi sulla possibilità che un consorzio possa svolgere non solo "determinate fasi" delle imprese consorziate¹⁵,

¹¹ Così BORGIOLO, *op. cit.*, p. 135.

¹² V. BORGIOLO, *op. cit.*, p. 137.

¹³ Per MASARÀ, *Le "società" senza scopo di lucro*, Milano, 1984, p. 218, l'attività con i terzi può essere esercitata «soltanto nella misura necessaria a conferire il massimo grado di economicità alla gestione del servizio».

¹⁴ Così MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, Milano, 1988, p. 116, in particolare nota 117, ove l'Autore, portando alcuni esempi, ritiene possibile il perseguimento di uno scopo lucrativo nella misura in cui l'attività con i terzi sia comunque fondamentale per il perseguimento dell'oggetto consortile, coincidendo con la realizzazione della fase imprenditoriale affidata al Consorzio.

¹⁵ Com'è noto l'art. 2602 c.c., nel definire il contratto di Consorzio, parla di un'organizzazione

ma l'intero ciclo produttivo. Benché sul punto si registrino, ancorché datate, voci contrarie¹⁶, la dottrina più attenta¹⁷ ritiene possibile che la "fase" comprenda l'intero ciclo produttivo o consista nel compimento di un unico affare. D'altro canto, la stessa legislazione speciale sugli appalti pubblici sembra consentirlo (artt. 94 e 277 del D.P.R. n. 207/2010 e, nel previgente regime, l'art. 10 della L. n. 109/1994). Possiamo osservare che quando il consorzio si limita al procacciamento delle commesse l'attività consortile integra perfettamente lo scopo mutualistico svolgendo il consorzio in chiave mutualistica una fase (preliminare) del processo produttivo delle consorziate. Di contro, laddove il consorzio procacci la commessa e vi dia autonoma esecuzione, anche tramite soggetti terzi non consorziati (e, addirittura, – par di capire dalla sentenza – senza nemmeno darne conto alle imprese consorziate, ancorché il dato non appaia rilevante)¹⁸, il fine mutualistico non sembra immediatamente percepibile.

Anche in questa ipotesi occorre fare un'ulteriore distinzione.

Non si vuol sostenere, infatti, che, ogniqualvolta un consorzio svolga autonomamente una attività, assumendosi l'intero processo produttivo, detta attività, in quanto svolta senza l'ausilio delle consorziate, esuli dalla causa mutualistica, potendo ben accadere che il consorzio svolga tale attività per avvantaggiare comunque le imprese socie procurando direttamente nelle loro economie un vantaggio, in termini di contenimento dei costi e/o di conseguimento di maggiori ricavi¹⁹.

Si pensi, ad esempio, al consorzio di imprese edili che per completare un'offerta di gara ed aggiudicarsi una commessa (o per l'esatto adempimento della stessa) acquisisca esternamente, o provveda autonomamente a rendere, un servizio complementare richiesto nel capitolato (ad esempio, il servizio di impiantistica) che nessuna delle imprese consorziate fornisce. In tal caso, è evidente come l'attività direttamente curata dal consorzio (il servizio di impiantistica, nel nostro esempio), soddisfi perfettamente lo scopo mutualistico perseguito dallo stesso poiché, in sua

comune per la disciplina o lo svolgimento di "determinate fasi" delle imprese coinvolte. Sul punto v. GALGANO, *Diritto civile e commerciale. L'impresa e le società*, vol. III, tomo 1, Padova, 2004.

¹⁶ Così BORGIOLO, *op. cit.*, pp. 91 e 92.

¹⁷ V. GALGANO, *Le "fasi dell'impresa" nei consorzi fra imprenditori*, in *Contr. e impresa*, 1986, p. 11 ss.; ID., *Diritto civile e commerciale*, cit., p. 228 ss. e SARALE, *Consorzi e società consortili*, in *Trattato di diritto commerciale*, diretto da G. Cottino, vol. III, Padova, 2004, p. 440 ss.; PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili nel diritto commerciale*, in *Dig. it.*, Torino, 1988, p. 443. Si v. anche VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 332 ss. (in part. nota 47), per la quale il consorzio può compiere un unico affare purché l'oggetto dell'attività assuma le dimensioni di una vera e propria organizzazione.

¹⁸ Così la stessa Corte di Cassazione, la quale, al punto G della sentenza, relega ai rapporti "interni", irrilevanti per i terzi e, quindi, anche per l'Agenzia delle Entrate, «la eventuale mancata conoscenza da parte dell'impresa esecutrice dei lavori dell'effettivo importo pattuito dal Consorzio con il committente esterno e da parte di tutti i consorziati dell'ammontare complessivo delle commesse eseguite dal Consorzio mediante proprie strutture o con l'affidamento a imprese terze estranee al Consorzio».

¹⁹ In questo senso, esplicitamente, MOSCO, *op. cit.*, p. 116 e in part. nota 117.

assenza, il consorzio non avrebbe potuto partecipare alla gara e conseguire la commessa della quale, per la gran parte, hanno beneficiato le consorziate fornendo i loro servizi e conseguendo le utilità direttamente nelle loro economie: come si vede, dunque, perfettamente in linea con lo scopo mutualistico.

Diversa è l'ipotesi in cui la commessa acquisita ed eseguita dal consorzio non sia riferibile in alcun modo all'attività delle consorziate ed esaurisca l'intero ciclo produttivo. In tal caso, l'attività posta in essere dal consorzio (attività completa, organizzata da propri organi o tramite soggetti terzi, della quale il consorzio sostiene tutti i relativi costi e spese) non può essere qualificata come un'attività di servizio all'attività delle consorziate. Essa non ha alcun effetto diretto sulle consorziate. Nella fattispecie in parola, dunque, lo "scopo mutualistico" finisce col ridursi ad una mera aspettativa alla distribuzione del risultato economico conseguito dal consorzio stesso.

L'impostazione testé richiamata trova un'inegabile conferma laddove ci si chieda, nel caso in parola, quale debba essere il criterio mutualistico in base al quale il consorzio "ribalta" sulle consorziate i costi e i ricavi delle operazioni poste in essere²⁰.

Invero, quando il consorzio si limita ad assumere le commesse che poi verranno eseguite dalle consorziate, i componenti positivi e negativi potranno essere ribaltati sulle consorziate in proporzione al *quantum* di utilizzo del servizio consortile da parte di ciascuna di esse, vale a dire secondo un criterio mutualistico. Del pari, anche laddove il consorzio esegua autonomamente una o più attività estranee alle attività delle consorziate, ma comunque facenti parte di un processo produttivo più ampio e per la maggior parte svolto dalle consorziate, non sembra scorretto ripartire e ribaltare anche i componenti positivi e negativi afferenti le attività autonomamente poste in essere dal consorzio secondo il medesimo criterio mutualistico di utilizzo del servizio consortile (criterio sicuramente utilizzabile per la maggior parte del processo produttivo)²¹.

Tuttavia, quando si affronta il caso del consorzio che assume ed esegue autonomamente le commesse, senza che quest'ultime possano essere ricondotte alla causa consortile (non potendo essere qualificate, nemmeno in ipotesi, come attività al servizio delle imprese consorziate), non si riesce ad individuare un criterio mutualistico per la ripartizione tra le consorziate dei componenti positivi e negativi dell'attività posta in essere dal consorzio. In tal caso, a meno di ricorrere a criteri

²⁰ Per questa impostazione mi sia consentito rinviare *amplius* a INTERDONATO, *op. cit.*, p. 191 ss.

²¹ Lo stesso GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, cit., p. 231, ritiene che «il rischio relativo agli appalti, che non si possano o non si vogliano affidare in esecuzione alle imprese consorziate, dovrà comunque essere trasferito su di esse: ad una o più di esse, se accettano di assumerlo per intero (assumendo ciascuna una data percentuale di partecipazione agli utili e alle perdite); altrimenti a tutte le imprese consorziate, fra le quali si ripartiscono utili e perdite dell'affare».

del tutto arbitrari, l'unica soluzione appare la ripartizione di dette componenti tra le imprese consorziate in ragione della loro partecipazione al fondo consortile.

Se così è, però, non si vede, nel caso di specie, in cosa l'organizzazione consortile si distingua dalle società lucrative e, tantomeno, si comprende perché il risultato economico realizzato dal consorzio nelle commesse anzidette debba subire, dal punto di vista tributario, un trattamento differente rispetto al risultato economico di una società non consortile²².

Trasposte tali considerazioni al principio affermato dalla Corte di Cassazione, emerge agevolmente che la sentenza in commento finisce col trattare congiuntamente fattispecie che devono essere invece tenute distinte ed impone l'obbligo del "ribaltamento" anche ad attività occasionali e/o accessorie interamente ed unitariamente svolte dal consorzio senza l'ausilio delle consorziate, con propria organizzazione di mezzi e personale, esterne e svincolate da ogni altra attività mutualistica esercitata dal consorzio.

E ciò senza, tra l'altro, che l'art. 2602 c.c. invocato dagli stessi imponga sul piano civilistico il "ribaltamento" tecnico integrale di costi e ricavi, potendo la richiesta assunzione del rischio di impresa da parte delle consorziate, anche nei consorzi che assumono ed eseguono l'intera attività, avvenire mediante le compensazioni (tra utili e costi generali) denegate dai giudici, purché il risultato economico emerga nelle economie delle consorziate e si azzeri o riduca nella stessa misura in capo al consorzio.

Tale interpretazione non contrasta col principio richiamato dalla Corte attraverso un suo precedente²³ secondo il quale «la società consortile per sua natura e funzione, oltre che per scopo, non ha un proprio interesse economico né produce un reddito proprio»²⁴. L'attività principale del consorzio non può infatti che esse-

²² E ciò in particolare per le imposte dirette, ancorché la valenza dell'affermazione riproduca i suoi effetti anche ai fini IVA, oggetto della materia del contendere. Sul regime tributario applicabile ai consorzi ai fini delle imposte dirette, qui tralasciato non essendo trattato nella sentenza per l'operare del condono, sia consentito rinviare a INTERDONATO, *op. cit.*, p. 184 ss.

²³ Cass. 18 giugno 2008, n. 16410, cit.

²⁴ Peraltro, sembra opportuno porre in evidenza che il precedente giurisprudenziale al quale si rifà la Corte, vale a dire Cass. n. 16410/2008, aveva ad oggetto un gruppo di imprese che, ottenuto l'appalto per la realizzazione di un'opera pubblica, aveva scelto, ai sensi dell'allora vigente art. 96, D.P.R. 21 dicembre 1999, n. 554 (oggi abrogato e, per quanto di interesse, sostanzialmente sostituito nel contenuto dall'art. 93 del D.P.R. 5 ottobre 2010, n. 207), di costituire una società consortile per l'esecuzione dei lavori. La fattispecie all'esame della Corte era, dunque, quella particolare di una società consortile costituita per l'esecuzione di opere pubbliche. Nella citata sent. n. 16410/2008, è la stessa Corte di Cassazione a sottolineare come l'art. 96 del D.P.R. n. 554/1999, nella parte in cui prevede che la società consortile eventualmente costituita tra le imprese aggiudicatrici subentra nell'esecuzione del contratto «senza che ciò costituisca ad alcun effetto subappalto o cessione di contratto e senza necessità di autorizzazione o approvazione», ha l'effetto di non far assumere alla società consortile la posizione di appaltatore – che rimane propria delle imprese riunite – ma «il più

re mutualistica, ciò che esclude il perseguimento di un interesse economico/lucrativo in via principale. Si è detto, tuttavia, che, per parte della dottrina, tale interesse può essere comunque perseguito in via marginale e/o occasionale e di fatto può accadere che un consorzio, in ciò autorizzato dallo statuto, svolga siffatta attività.

A questa stregua e solo in queste ipotesi (avvallate anche dalla legge) sarebbe illogico far derivare dall'assenza di interesse economico l'obbligo di ribaltamento dei singoli costi e ricavi dell'attività autonomamente e occasionalmente svolta dal consorzio. Non solo perché mancherebbe la premessa (l'interesse economico proprio, infatti, sussisterebbe), ma perché non si rinverirebbe alcun criterio mutualistico, discendente dall'esclusivo (e non più principale) scopo mutualistico perseguito, sulla base del quale operare il rovesciamento dei costi e dei ricavi. Se l'assenza di mutualità e di criteri mutualistici esclude di per sé, sotto il profilo giuridico, l'estensione a tali marginali attività autonomamente poste in essere dai consorzi delle conclusioni raggiunte dalla Corte per tutte le attività consortili, è anche vero che, sotto il profilo tecnico-economico, la mancata estensione non genera alcun salto di imposta.

Sul piano delle imposte reddituali, infatti, se corollario della mutualità (e pertanto, *mutatis mutandis*, dell'assenza di interesse economico) è l'azzeramento del reddito ("non produce reddito proprio"), non si vede a cosa osti, per ottenere tale risultato, il mancato ribaltamento dei costi e ricavi dell'attività autonoma marginalmente e/o occasionalmente svolta (pari all'"utile" della stessa) e dei costi generali del Consorzio sostenuti tout court per lo svolgimento della propria attività: per questi ultimi il mancato ribaltamento non sarebbe imposto dalla normativa civilistica potendo statutariamente essere coperti anche da quote consortili (deducibi-

modesto rilievo di una struttura operativa al servizio di tali imprese». Il principio richiamato dai Giudici, in altri termini, si riferisce ad una fattispecie particolare in cui specifiche disposizioni legislative portano a concludere che le situazioni giuridiche attive e passive del rapporto (diritti, obblighi, ecc.), in tal caso sono e restano riferibili alle sole consorziate, ancorché sia loro concesso per una migliore organizzazione dei lavori di assumere la forma di società consortile. Si è pertanto di fronte ad un consorzio che opera su basi indubbiamente mutualistiche e non svolge in proprio alcuna attività, nemmeno marginalmente. Per la dottrina, v. GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, cit., pp. 230-231. Una conferma che la stessa Cassazione tende a distinguere i consorzi sotto il profilo fiscale in ragione della natura mutualistica dell'attività svolta, si rinviene in un passo non riportato dell'altra sentenza (sent. n. 22790/2009) citata dagli stessi Giudici. Infatti, è vero che la Corte di Cassazione in tale sentenza affermava che «in materia tributaria, l'assunzione di obbligazioni consistenti, essenzialmente, nel demandare al consorzio, in esecuzione dei patti consortili, la gestione esclusiva di determinati affari d'interesse comune (...) e nel sopportarne la spesa pro quota, non spoglia l'impresa consorziata della propria soggettività giuridica e fiscale in specie» (affermazione contenuta in Cass. n. 22790/2009 e richiamata al punto A della sent. n. 13295/2011 in commento), ma, immediatamente dopo, continuava chiarendo altresì che «né, d'altra parte, attribuisce al consorzio una natura puramente neutrale, ossia "il più modesto rilievo di una struttura operativa al servizio di tali imprese", come invece si verifica nel diverso caso (...) del consorzio d'impresе per l'esecuzione in appalto di opere pubbliche, laddove è previsto il riaddebito (o ribaltamento) alle consorziate dei costi sopportati dal consorzio (Cass. n. 16410/2008)» (v. Cass. n. 22790/2009).

li) versate dalle consorziate o anche da utilità prodotte autonomamente dal Consorzio.

Sotto il profilo tecnico-economico, che la contrapposizione dell'«utile» dell'attività autonoma con i costi generali avvenga in capo al Consorzio, piuttosto che in capo alle consorziate non genera comunque alcun salto di imposta.

Sotto l'identico profilo, analogo discorso vale per l'IVA, tranne precise ipotesi per le quali, come si vedrà, potrebbe ricorrere l'abuso di diritto. Invero, in ipotesi di imprese consorziate che non patiscono limiti all'esercizio del diritto di detrazione (art. 19, D.P.R. n. 633/1972) l'omesso ribaltamento dei costi e ricavi afferenti l'attività marginalmente e/o occasionalmente svolta in proprio dal consorzio (al di fuori di qualsivoglia logica mutualistica)²⁵ non altera il meccanismo di funzionamento dell'IVA essendo la stessa liquidata dal consorzio (IVA a debito sui componenti positivi derivanti dall'attività in oggetto al netto dell'IVA a credito sui costi afferenti all'attività e dell'IVA sui costi generali), anziché dalle consorziate, le quali, in caso di ribaltamento dei ricavi propri dell'attività direttamente svolta, dei relativi costi e dei costi generali, opererebbero complessivamente identica liquidazione del tributo. Non si vuol con ciò affermare che le considerazioni appena riportate in tema di imposte dirette e di IVA siano da sole idonee a legittimare le compensazioni denegate dalla Corte per le attività autonomamente svolte dai consorzi, ma semplicemente confermare che sotto il profilo sostanziale tali operazioni, tranne eventuali fattispecie abusive, non sono in grado di generare nell'ambito del sistema Consorzio/consorziate salti di imposta.

Pertanto, nel caso esaminato non si può ravvisare alcun «ribaltamento di costi e utili realizzato in maniera occulta con il meccanismo della compensazione», ne tantomeno l'«evasione delle relative imposte (nella specie IVA ...) realizzato anche attraverso l'abusivo ricorso alla struttura consortile».

Rimane, invece, corretto il principio generale affermato dalla Corte con riferimento alla normale e preponderante attività mutualistica svolta dal consorzio.

3. La Corte sembra non escludere la rilevanza fiscale della provvigione riconoscibile al consorzio in base agli artt. 3, comma 3 e 13 del decreto IVA. Tale norma appare tuttavia inconferente per le attività autonomamente svolte dal consorzio

Si è visto come, per la Cassazione per effetto del principio di mutualità (art. 2602 c.c.) ogni costo e ricavo sostenuto dal consorzio debba essere ribaltato sulle consorziate e come gli stessi Giudici affermino tale principio a valere per ogni attività svolta dal consorzio o società consortile anche nell'ipotesi in cui l'attività mar-

²⁵ Ci si riferisce al caso di attività non collegate anche indirettamente ad un'attività mutualistica.

ginalmente e/o occasionalmente svolta dalla struttura consortile non sia propriamente mutualistica. Così ragionando i Giudici finiscono erroneamente, a parere di chi scrive, col dichiarare applicabile automaticamente il suddetto principio a qualunque soggetto per il solo fatto di aver assunto struttura consortile, ovvero, e più precisamente, ritengono estensibile il principio a qualunque attività svolta dal soggetto consortile, anziché alle sole attività mutualistiche principali svolte da tale soggetto.

Dalla sentenza emerge, inoltre, come l'Agenzia delle entrate abbia contestato che le rilevate compensazioni occulte siano avvenute anche in violazione dell'art. 3, comma 3, e dell'art. 13, comma 1 e 2, del decreto IVA, posto che l'organizzazione consortile, «attraverso lo strumento giuridico del mandato senza rappresentanza», è obbligata a ribaltare formalmente i costi e i ricavi sulle consorziate²⁶.

²⁶ Com'è noto, la disciplina dell'Imposta sul Valore Aggiunto prevede, all'art. 3, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972, che «le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario» e, correlativamente, all'art. 2, comma 2, n. 3 del citato D.P.R. n. 633/1972, che costituiscono cessione di beni «i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione». L'art. 3 concerne il mandato avente ad oggetto la prestazione di servizi ed, in tal senso, per BELLI CONTARINI (*Profili tributari del contratto di mandato senza rappresentanza*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 521) introdurrebbe ai fini IVA in rapporto al contratto di commissione (vale a dire al mandato avente ad oggetto la compravendita di beni), la figura del «commissionario di servizi», categoria non direttamente contemplata dal diritto civile. Tali norme hanno l'effetto di qualificare come presupposti autonomi dei rapporti che, altrimenti, risulterebbero «neutrali» ai fini dell'applicazione dell'IVA. In sostanza, ai fini IVA per l'operare delle citate norme, nel mandato senza rappresentanza (e lo stesso avviene nei contratti di commissione) i rapporti mandante-mandatario e mandatario-terzi vengono considerati come due rapporti distinti ed autonomi. In altri termini, attraverso una *fictio iuris*, ai fini IVA l'operazione viene duplicata e considerata come se fossero due distinte operazioni: una tra il commissionario/mandatario e il terzo; l'altra tra il committente/mandante e il commissionario/mandatario. Il successivo art. 13 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, lett. b) del comma 2, prevede che nelle operazioni tra il mandante e il mandatario – come pure in quelle tra il committente e il commissionario – la base imponibile venga quantificata nel prezzo pattuito dal mandatario/commissionario con il terzo aumentato (in caso di mandato a comprare) o diminuito (in caso di mandato a vendere) dell'eventuale provvigione spettante al mandatario/commissionario. Per necessario converso, l'art. 3, comma 4, lett. h), del D.P.R. n. 633/1972 esclude che le prestazioni dei commissionari e dei mandatari di cui all'art. 13 possano considerarsi prestazioni di servizi. Sul punto, si veda CASTALDI, *Le operazioni imponibili*, in TESAURO (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, p. 63, secondo cui tale configurazione esalterebbe «l'esatta configurazione giuridica dei rapporti tra mandante-mandatario e terzo sotto il versante sostanziale, al contempo escludendo l'autonoma rilevanza impositiva alle prestazioni di servizio rese dal mandatario». Per un commento all'art. 13, D.P.R. n. 633/1972, *ex multis*, si rinvia a ZIZZO, *Art. 13* (Commento), in CENTORE (a cura di), *Codice IVA nazionale e internazionale*, Milano, 2010, p. 447 ss.; PORTALE, *Imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2009, p. 465 ss.; STANCATI, *Art. 13* (Commento), in FALSITTA-FANTOZZI-MARONGIU-MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie – IVA e imposte sui trasferimenti*, Padova, 2011, IV, p. 173; G. MANDÒ-D. MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2010, pp. 326-327. In definitiva, posto che le prestazioni eseguite tra mandatario e terzi saranno assoggettate ad IVA per il prezzo pattuito, il citato art. 13 altro non fa, se non assoggettare

Su questo punto, tuttavia, la sentenza (in verità non molto chiara sul piano motivazionale nel connettere il proprio pronunciamento di cui al punto D della sentenza all'eccezione sollevata in merito dall'Agenzia) non sembra accogliere la tesi agenziale ancorché giunga alla fine alle medesime conclusioni.

Infatti, la Corte afferma che:

1. la provvigione spettante al mandatario senza rappresentanza per le prestazioni da lui rese o ricevute «costituisce sempre una componente da aggiungere o da sottrarre, a seconda del caso, al prezzo di acquisto del servizio pattuito dal mandatario»;

2. «il “prezzo” (...) eventualmente pattuito dal mandatario con il committente, va considerato integralmente come “prezzo” dell'operazione economica»;

3. nessuna parte del prezzo «può andare mai a beneficio e/o a danno del “mandatario”»;

4. «la provvigione del mandatario (...), ai fini fiscali, acquista giuridica evidenza solo se ha una sua univoca e chiara rappresentazione, prima contabile e poi fiscale, come tale, nelle scritture del mandatario e del mandante»;

5. è vero che per l'art. 1709 c.c. il mandato si presume oneroso, ma intanto si può parlare di provvigione e di applicazione dell'art. 13 citato, in quanto sia stato provato all'Erario, terzo estraneo, che sia stata richiesta e corrisposta effettivamente la provvigione al consorzio quale mandatario;

6. se si riconduce il rapporto tra consorziate e consorzio ad un rapporto fiduciario si identificano due distinti negozi collegati funzionalmente tra loro: il primo (il patto di fiducia) di natura dispositiva ed a carattere esterno che determina il trasferimento di diritti o l'insorgenza di situazioni giuridiche in capo al fiduciario (consorzio), il secondo (il mandato senza rappresentanza) di carattere obbligatorio ed interno che obbliga il fiduciario a trasferire al fiduciante (consorziate) i diritti o le situazioni giuridiche acquisite. La natura interna del secondo rapporto rende irrilevanti fiscalmente la mancanza di conoscenza da parte delle consorziate dei dettagli dei contratti stipulati dal consorzio con la committente o con imprese terze esecutrici o fornitrici, dovendo comunque le consorziate rispondere al fisco per tutte le attività a loro riconducibili.

ad IVA per differenza le provvigioni percepite dal mandatario. Ciò avviene in modo del tutto analogo anche nel contratto di commissione. Solo per completezza espositiva, si evidenzia che nei rapporti di mandato con rappresentanza, invece, la disciplina summenzionata non trova applicazione e l'IVA viene applicata solo sul compenso percepito dal mandatario. Tale differenza di trattamento si spiega con la circostanza che, per effetto del combinato disposto degli artt. 1388 e 1704 c.c., nel mandato con rappresentanza gli effetti giuridici degli atti posti in essere dal mandatario si producono direttamente nella sfera giuridica del mandante (v. GRAZIADEI, (voce) *Mandato*, in *Dig. disc. priv.*, Torino, 1994, par. 3), ciò che, sotto un profilo pratico – ma, indubbiamente, chiarificatore – si traduce nell'emissione delle fatture da parte del terzo direttamente nei confronti del mandante (o viceversa) e nell'emissione della fattura da parte del mandatario per la sola provvigione a lui spettante.

Orbene, se si tiene conto di quanto affermato *sub* 4) e 5), la Corte non esclude che tra consorziate e consorzio possa essere pattuita una provvigione e che la stessa possa essere utilizzata, ad esempio, a ripiano dei costi generali del consorzio. Pone solo il limite della chiara rappresentazione e formalizzazione della provvigione e della sua provabilità di fronte ai terzi, fra i quali l'Erario. Ciò non appare in contrasto con l'art. 3, comma 3 e l'art. 13 invocati dall'Agenzia ed è dunque probabile che la Corte censuri la "compensazione occulta" solo perché il diritto alla provvigione non era stato adeguatamente provato nella fase di merito, con ciò lasciando aperta la possibilità che il ribaltamento parziale dei corrispettivi pattuiti con la committente per coprire le spese di gestione sia di norma possibile. D'altro canto, la natura fiduciaria del rapporto evidenziata dalla Corte (*sub* 6)) e la rilevanza solo interna della carenza di informazioni eccepite dalla difesa del consorzio non sembrano, comunque, in generale precludere la rilevanza fiscale della provvigione laddove pattuita e formalizzata.

Se per l'attività mutualistica svolta dal consorzio il richiamato art. 13 del decreto IVA potrebbe, a dispetto di quanto sostenuto dall'Agenzia, autorizzare un "ribaltamento" anche solo parziale (ribaltamento comunque necessario) il richiamo a detto articolo per le attività marginali e/o occasionali autonomamente svolte dal consorzio e svincolate totalmente dalla principale attività mutualistica appare, a parere di chi scrive, assolutamente inconferente²⁷; ancorché, anche in questo caso, la Corte non sembri fare, nei passi appena esaminati della sentenza, alcun distinguo²⁸.

Invero, mentre nel caso dell'attività mutualistica svolta dal consorzio lo stesso agisce in nome proprio, ma per conto delle singole consorziate che poi eseguono la commessa, nel secondo caso il consorzio agisce indistintamente per conto di tutte le consorziate, ciò che non consente tra l'altro di individuare criteri mutualistici per la ripartizione dei vantaggi economici conseguiti dal consorzio diversi dalla quo-

²⁷ Oltre a quanto si dirà *infra* nel testo, si osservi che, quantunque il vincolo consortile non possa essere ricondotto *sic et simpliciter* alla figura del mandato, mentre nel caso della mera assunzione di commesse la cui esecuzione viene poi demandata alle consorziate, l'attività posta in essere dal consorzio si traduce nel compimento di atti giuridici, vale a dire in un'attività che per definizione costituisce l'oggetto del contratto di mandato (art. 1703 c.c.), altrettanto non accade nell'ipotesi in cui il Consorzio assuma le commesse e vi dia esecuzione in modo autonomo tramite strutture proprie e/o imprese terze svolgendo, in tal caso, un'attività materiale. Per un approfondimento sul tema, nonché per i principali riferimenti bibliografici, si rinvia a INTERDONATO, *op. cit.*, p. 197 ss. In argomento, si vedano inoltre BELLI CONTARINI, *op. cit.*, p. 517 ss.; CASTALDI, *op. cit.*, pp. 61-63.

²⁸ E così anche la prassi. Si v. Risoluzione Min., 29 novembre 1988, n. 550253, in *Il Fisco*, 1989, p. 233, dove, contrariamente alla precedente Risoluzione Min., 4 agosto 1987, n. 460437, in *Il Fisco*, 1987, p. 6813, è stata ritenuta corretta la rifatturazione dalle imprese consorziate al consorzio della parte di corrispettivi di loro spettanza e, viceversa, dal consorzio alle consorziate, dei costi sopportati dal primo. In questo senso anche PERRONE, *Consorzi e società consortili nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, III, 1999, p. 453; CAPOLUPO, *Consorzi e società consortili, una pronuncia che non convince*, in *Il Fisco*, 1987, p. 7136 s.

ta di partecipazione al fondo consortile. Ma a confermare l'inconferenza del richiamo agli artt. 3, comma 3 e 13 del decreto IVA è proprio il tenore di quest'ultima disposizione. Per la stessa, infatti, la base imponibile, per le prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza, è costituita, nel rapporto mandante/mandatario, dal prezzo della fornitura del servizio (come inteso dalla sentenza in commento e riportato *infra sub 2*)) pattuito dal mandatario ridotto della provvigione. Ma se è vero questo, l'ipotesi contemplata dalla norma è quella del mandatario chiamato a stipulare con il committente, in nome proprio e per conto del mandante un contratto per la fornitura, ad esempio, di un servizio, che ovviamente non verrà reso dallo stesso, ma dal mandante che ne sopporterà i relativi costi, oltre alla provvigione²⁹.

Orbene, nel caso delle attività svolte marginalmente e/o occasionalmente dal consorzio in autonomia, senza l'impiego delle consorziate, le norme dei citati artt. 3 e 13 non dovrebbero trovare applicazione venendo il servizio reso direttamente e autonomamente dal consorzio.

4. Il ribaltamento deve avvenire nel rispetto del divieto di abuso del diritto e del principio di inerenza. L'assunzione della forma consortile non può configurare di per sé un abuso del diritto

Vi sono due aspetti trattati, ancorché non approfonditamente, dalla sentenza che meritano attenzione. Il primo, finora non esaminato dalla giurisprudenza di legittimità, attiene al rapporto tra consorzio e abuso del diritto.

Nei primi due motivi di doglianza l'Agenzia delle Entrate solleva, infatti, la questione se il ricorso alla forma consortile possa configurare un abuso del diritto quando il consorzio o la società consortile non effettuino il ribaltamento dei costi e dei ricavi così come imposto dall'intento mutualistico perseguito. La Corte, dopo aver richiamato in modo asettico, al punto C della sentenza, la propria giurisprudenza in tema di abuso del diritto, non trae nell'immediato alcuna conclusione con riferimento al consorzio e al caso di specie, tornandovi solo nelle conclusioni dove, dopo aver affermato l'obbligo per tutti i consorzi di ribaltare sulle imprese consorziate le componenti positive e negative afferenti le operazioni poste in essere, sostiene che tale ribaltamento deve avvenire secondo i criteri di legge e quelli legittimamente fissati dallo statuto «se non elusivi (nel senso precisato al punto C) delle norme fiscali».

Non si può non evidenziare come tra le eccezioni sollevate dall'Agenzia e il

²⁹ Da qui forse l'imprecisione nell'utilizzo del termine "rese" posto che il mandatario non rende alcuna prestazione che verrà invece erogata dal mandante.

pronunciamento dei Giudici, in verità, sussista uno iato significativo.

L'Agenzia sembra inquadrare, invero, come abusivo il semplice ricorso ad una struttura consortile che non pratici il ribaltamento integrale dei costi e ricavi.

La Corte, dal canto suo, non si pronuncia direttamente sull'eccezione sollevata, ma si limita a richiamare la definizione di abuso ricavabile dai suoi precedenti e ad affermare, tuttavia, che il ribaltamento deve avvenire secondo criteri non elusivi.

Se si cerca di leggere tra le righe della sentenza e si applicano i principi generali affermati dalla Corte nei richiamati precedenti ai consorzi, si giunge alla conclusione che i criteri di ribaltamento non devono essere «privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti»³⁰. Detta in termini di abuso di diritto, tali criteri non devono rappresentare un «utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale»³¹.

³⁰ V. art. 37 bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

³¹ V. *ex multis* Cass. 21 aprile 2008, n. 10257, in banca dati *fisconline*. Non sembra questa la sede opportuna per una disamina articolata del divieto di abuso del diritto, ciò non di meno, in merito, possiamo brevemente ricordare che la prima affermazione nel nostro ordinamento del summenzionato principio quale clausola generale antielusiva in materia tributaria si ha, com'è noto, con le sentt. della Cassazione n. 20398 del 21 ottobre 2005; n. 20816 del 26 ottobre 2005 e n. 22932 del 14 novembre 2005, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, rispettivamente pp. 235, 249, e 252, e la relativa nota di CORASANITI, *La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 275 ss. Nelle citate sentenze la Suprema Corte riprendeva il concetto di abuso di diritto estrapolandolo dalla sent. della Corte UE n. C-255/02 del 21 febbraio 2006 – *Halifax*, reperibile in banca dati *fisconline*. Successivamente le sezioni unite della stessa Corte di Cassazione, con le sentt. nn. 30055, 30056 e 30057, del 23 dicembre 2008, precisarono che la fonte del divieto di abuso del diritto per i tributi non armonizzati doveva essere individuata nei principi costituzionali, in quanto “non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”. Peraltro, sia prima che dopo tali sentenze, la Corte di Cassazione, con varie pronunce (in parte richiamate anche al punto C della sentenza in rassegna, si v. le decisioni n. 25726 del 9 dicembre 2009 e nn. 686-690 del 13 gennaio 2011, tutte reperibili in banca dati *fisconline*) ha, via via, definito i contorni del principio, ad esempio, stabilendo che l'onere di dimostrare l'abuso spetta all'Amministrazione finanziaria e che tale dimostrazione non può limitarsi ad un'affermazione generica, ma deve dar conto delle ragioni per le quali l'operazione posta in essere si appalesa priva di un reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta (v. sent. n. 25374 del 17 ottobre 2008, in banca dati *fisconline*). Ciò che, come riportano i Giudici odierni, non implica che la questione dell'opponibilità del negozio al Fisco debba essere necessariamente introdotta in giudizio dall'Amministrazione, poiché la generalità del divieto di abuso di diritto comporta la rilevabilità d'ufficio delle cause di inopponibilità o invalidità del negozio posto in essere (così già le citate sentt. nn. 20398, 20816 e 22932 del 2005, ma, più di recente, l'affermazione è stata ribadita nella citata sent. n.

686/2011). Nella sent. n. 3584 del 13 febbraio 2009, in banca dati *lex24*, la Corte di Cassazione ha specificato ulteriormente che all'Amministrazione finanziaria spetta l'onere di mettere a confronto il comportamento fisiologico con quello, asseritamente abusivo, posto in essere dal contribuente, in modo da porre in evidenza l'anomalia dell'operazione rispetto ad una normale logica economica. La dottrina ha sollevato non poche perplessità sul citato principio di divieto di abuso di diritto, tanto sotto il profilo del rispetto del principio di legalità, quanto sotto quello di tutela dell'affidamento del contribuente. Tra gli innumerevoli contributi sul tema, a favore o contro, possiamo ricordare LUPI-STEVENATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma antielusiva*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 409; BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2008, pp. 741-742; FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario - Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, p. 3 ss.; ID., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, p. 352 ss.; ID., *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37-bis sull'interpretazione analogica o elusiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 536 ss.; BEGHIN, *Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Boll. trib.*, 2009, p. 408 ss.; ID., *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario - Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, cit., p. 29 ss.; ID., *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, p. 419 ss.; CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 1055; ZIZZO, *L'abuso dell'abuso di diritto*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2008, p. 465 ss.; ID., *Pratiche elusive e abuso del diritto*, in *Il Fisco*, 2008, p. 1-3095; MANCA, *Abuso del diritto e principi costituzionali*, in *Il Fisco*, 2009, p. 1-366; PALUMBO-STEVENATO, *Elusione, abuso del diritto e riqualificazioni «a sorpresa» degli imponibili dichiarati*, in *Dialoghi trib.*, 2009, pp. 253-254; FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 394; ATTARDI, *L'evoluzione dell'abuso di diritto quale principio antielusione dall'ordinamento comunitario a quello nazionale*, in *Il Fisco*, 2008, p. 1-5251; FICARI, *Elusione ed abuso del diritto comunitario tra "diritto" giurisprudenziale e certezza normativa*, in *Boll. trib.*, 2008, p. 1777 ss.; ZOPPINI, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 809 ss. Per quanto di nostro interesse, poi, sulla questione specifica se la scelta di una forma giuridica possa configurare un abuso del diritto si veda TONDINI, *L'abuso delle forme societarie nell'imposizione sul reddito*, in MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario - Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, cit., p. 115 ss., la quale, dopo aver evidenziato che «il concetto di abuso della forma giuridica o, per quanto qui interessa, della forma societaria, non coincide con l'abuso del diritto» (*ivi*, p. 119), conclude nel senso che, in tema di forma societaria, l'abuso del diritto potrebbe operare «solo ed esclusivamente laddove lo schema negoziale tipico venga talmente asservito allo scopo del privato da restare "svuotato" dei suoi elementi tipici». Sulla stessa linea sembrerebbe porsi STEVENATO, «*Abuso» delle forme giuridiche ed elusione tributaria nelle società cooperative*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, p. 763. Vale, infine, la pena ricordare che nelle ordinanze di rinvio alla Corte di Giustizia UE nn. 3030 e 3033 dell'8 febbraio 2008, in banca dati *fisconline*, si poneva il problema «se il ricorso ad una tipologia societaria possa essere considerato abuso di diritto, con conseguente inopponibilità all'amministrazione finanziaria dello speciale regime fiscale agevolativo, al di là delle ipotesi di frode o di simulazione, quando tale utilizzazione sia avvenuta al solo o prevalente scopo di conseguire un risparmio d'imposta, e cioè senza che siano concretamente perseguiti reali scopi economici, e cioè quando le condizioni alle quali beni e servizi sono offerti siano identiche a quelle praticate dalle normali imprese societarie». Peraltro, la Corte di Giustizia UE nella sent. dell'8 settembre 2011, cause da C-78/08 a C-80/08 (reperibile in banca dati *fisconline*), si è dichiara-

Se questa è la corretta applicazione al caso di specie dei principi generali a cui la Corte ha inteso riferirsi, la sentenza coglie nel segno. Si pensi al caso in cui il mancato ribaltamento di costi generali, spesati attraverso il parziale ribaltamento (espresamente contemplato nello statuto) dei corrispettivi nell'ambito dell'attività mutualistica, comporti che il consorzio, anziché le consorziate, detragga l'IVA sugli acquisti afferenti tali attività. Se le consorziate sopportano limiti al diritto alla detrazione (ad esempio, pro-rata, limiti oggettivi e/o soggettivi, ecc.) il mancato ribaltamento potrebbe, in assenza di ragioni economiche, costituire un aggiramento degli obblighi di fatturazione e delle norme disciplinanti il diritto alla detrazione, volto a massimizzare l'IVA detraibile conseguendo un vantaggio in termini di riduzione del carico tributario.

Non, quindi, il semplice mancato ribaltamento genera abuso, ma il suo impiego distorto destinato a conseguire, in assenza di valide ragioni economiche, un indebito risparmio di imposta.

Da qui l'erroneità del quesito dell'Agenzia che intravede nella compensazione occulta attuata attraverso il consorzio sempre e comunque una fattispecie abusiva, a prescindere dalla presenza o meno di valide ragioni economiche e a prescindere, soprattutto, dall'esistenza di un risparmio di imposta.

L'ultimo aspetto che merita attenzione nella sentenza in commento attiene all'inerenza. In questo caso la stessa non presenta profili di originalità limitandosi a richiamare i principi già espressi in altri pronunciamenti (Cass. 28 ottobre 2009, n. 22790).

La Corte ribadisce che la parte di spesa sostenuta da ciascuna consorziata per effetto del ribaltamento «non ha in se stessa, indefettibilmente, la connotazione dell'inerenza» e l'impresa consorziata dovrà di volta in volta dimostrare se, ed in quale misura, tale spesa sia stata effettivamente sostenuta dal Consorzio e sia inerente alle attività che hanno concorso a formare il reddito. Tralasciando il caso in cui la spesa sostenuta dal consorzio risulti inesistente (caso esaminato nella precedente sent. 18 giugno 2008, n. 16410) perché riguardante una fattispecie diversa da quella di specie e di carattere sicuramente patologico, ci si chiede fino a che punto l'Agenzia possa utilizzare la leva dell'inerenza per disconoscere in tutto o in parte i costi ribaltati dal consorzio sulle consorziate.

Orbene, in primo luogo, è possibile affermare, concordemente con i precedenti richiamati dalla sentenza, che l'Agenzia delle Entrate possa disconoscere direttamente in capo alle consorziate l'inerenza delle quote di costi ribaltati, non tanto perché le consorziate sono dotate di soggettività autonoma e distinta dal consor-

rata non competente a pronunciarsi sulla questione poiché, nel caso di specie, la stessa non atteneva all'interpretazione del diritto dell'Unione, ma ad una norma agevolativa interna del D.P.R. n. 601/1973. Per un commento a quest'ultima sentenza si veda INGROSSO, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 529 ss.

zio, quanto perché tali quote di costo rappresentano l'espressione economica del "servizio" reso dal consorzio a ciascuna consorziata, servizio che dovrà oggettivamente essere riferibile all'attività svolta dalla consorziata; dovrà, in altre parole, essere inerente alla stessa.

Se, per ipotesi, il consorzio ribaltasse sulla consorziata quote di costi la cui utilità non è riferibile in alcun modo, nemmeno indirettamente, all'attività di quest'ultima, sarebbe evidente la violazione del principio di inerenza.

Diverso è il caso in cui vi sia oggettiva riferibilità, ma il criterio mutualistico di riparto possa non corrispondere all'effettivo *quantum* di servizio consortile utilizzato da ciascuna impresa socia.

La sentenza afferma che, di per sé, il ribaltamento non comporta inerenza, ovvero che il ribaltamento imposto dal patto consortile non esclude l'ulteriore giudizio di inerenza non potendo le imprese consorziate trincerarsi dietro l'obbligo patizio di refusione delle quote ribaltate. Ma se questo appare coerente con quanto appena affermato in merito al rapporto tra servizio consortile ed attività delle consorziate, è anche vero che l'inerenza non dovrebbe attenere a criteri quantitativi, bensì alla riferibilità, sotto il profilo qualitativo, del costo all'attività svolta³².

Certo, l'abuso del patto consortile potrebbe generare spostamento di quote di costi da consorziate che non hanno bisogno, perché, ad esempio, in perdita, ad altre che potrebbero così migliorare il proprio carico tributario. Il criterio di riparto, in presenza di tutti i requisiti per ritenere esistente l'abuso, potrebbe quindi venir utilizzato in chiave elusiva.

Non sempre, tuttavia, è facile nei consorzi definire un criterio che misuri, sempre oggettivamente, il *quantum* del servizio consortile utilizzato dalle singole consorziate. Si pensi al caso del consorzio che svolge attività pubblicitarie per un prodotto commercializzato da più consorziate, nel quale può risultare difficile stabilire quale è il ritorno del servizio pubblicitario consortile per ciascuna impresa socia rispetto ad altri fattori attrattivi connessi alle singole realtà aziendali consorziate. In queste ipotesi, in assenza di prove specifiche, appare difficile contestare l'abusivo ricorso a criteri di riparto di comodo.

Un'ultima considerazione. Se l'attività è parametro dell'oggettiva inerenza, qua-

³² Non sempre la giurisprudenza ha dato rilevanza al solo profilo qualitativo. Ad esempio per i compensi erogati agli amministratori aveva sostenuto la contestabilità anche sotto il profilo quantitativo degli stessi (v. Cass. 27 settembre 2000, n. 12813; Cass. 30 ottobre 2000, n. 13478, entrambe in Banca dati *fisconline*); orientamento tuttavia mutato nelle più recenti pronunce (v. Cass. 31 ottobre 2005, n. 21155; Cass. 9 maggio 2002, n. 6599, entrambe in Banca dati *fisconline*) secondo cui «il problema non può essere risolto sul piano dell'inerenza poiché in questa materia dell'inerenza) a fini impositivi rileva tendenzialmente il profilo della "qualità" del costo piuttosto che quello della "quantità", proprio perché l'ordinamento riconosce all'imprenditore la libertà di impostare la sua strategia d'impresa» (Cass. n. 6599/2002, cit.).

lora il consorzio svolga un'attività in modo autonomo e svincolato da logiche mutualistiche, come è possibile giustificare in termini di inerenza in capo alle consorziate il ribaltamento di tutti i costi e ricavi relativi a tale attività riferibili solo al consorzio?³³ A parere di chi scrive, proprio il riferimento all'inerenza convince, ancora una volta, a ritenere non assimilabili sotto il profilo fiscale le attività mutualistiche normalmente e principalmente svolte dal consorzio con quelle che lo stesso autonomamente e marginalmente (se non occasionalmente) può svolgere. Sotto questo profilo, la sentenza in commento appare, ancora una volta, sicuramente non precisa.

Maurizio Interdonato

³³ Ed invero, assunta la trasparenza "in ogni caso" dei consorzi, i Giudici odierni si trovano costretti a «ritenere (...) sempre sussistente tale requisito in ipotesi di operazioni economiche eseguite o direttamente dal consorzio o con l'ausilio di imprese terze, essendo queste ultime evidentemente (sempre per lo scopo mutualistico perseguito) inerenti a tutte le consorziate» (v. punto F della sent. n. 13295/2011 in commento). Le riflessioni sinora svolte dovrebbero rendere evidente l'insostenibilità dell'assunto. A questa stregua, infatti, se nella citata sent. n. 22790/2009 si affermava che le spese rigirate dal consorzio sulle consorziate non hanno in sé stesse, indefettibilmente, la connotazione d'inerenza – dovendosi verificare se tali spese si riferiscano o meno all'attività svolta dalle imprese consorziate –, ci si trova di fronte all'assurda conclusione secondo cui, nel caso in cui il consorzio procacci le commesse e le affidi alle consorziate per l'esecuzione (ipotesi in cui, in linea di massima, i costi saranno sostenuti per un'attività strumentale all'esecuzione dei lavori da parte dell'impresa consorziata e, perciò, una volta ribaltati, anche inerenti all'attività svolta dalla stessa), si dovrebbe procedere ad una verifica dell'inerenza del costo, mentre, nel caso del consorzio che assume ed esegue una commessa (ipotesi in cui l'attività svolta potrebbe essere diversa o più ampia di quelle delle consorziate e, vieppiù, potrebbe essere, si è detto, ancorché marginalmente un'operazione che nulla ha a che fare con lo scopo consortile) l'inerenza del costo ribaltato sulle consorziate dovrebbe ritenersi "sempre sussistente".